

SISTEMAS DE CUSTOS EM EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA: UM ESTUDO DE CASO

Adolfo Henrique Coutinho e Silva

*Mestrando na FACC/UFRG, Analista do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico Social – BNDES, CRC-RJ
11.725/T-3*

Daniely Aparecida Polido Mendes

Mestranda na FACC/UFRJ – CRC-RJ: 083755/O-1 – E-mail: danielypolido@ig.com.br

1. INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas observa-se a crescente utilização de sistemas de custos por parte de empresas prestadoras de serviços. Estes sistemas, em geral adaptações daqueles utilizados em empresas industriais, podem não atender satisfatoriamente aos objetivos dos administradores, visto que não consideram as características peculiares das empresas do setor de serviços.

O presente artigo tem por objetivo apresentar alguns aspectos relevantes dos sistemas de custos utilizados em empresas de auditoria através da apresentação e análise de um caso real. A pesquisa foi dividida em duas fases. Na primeira fase foi aplicado um questionário buscando identificar empresas de auditoria que possuíssem um sistema de custos e seus respectivos objetivos. Na segunda fase foi realizada um entrevista para o detalhamento do sistema utilizado pela empresa selecionada.

As principais limitações sofridas na execução da pesquisa foram: não acesso aos documentos e relatórios do sistema de custos da empresa e exigüidade de informações prestadas pelo diretos da firma de auditoria sobre o funcionamento do sistema de custos instalado face a curta duração da entrevista.

2. O MERCADO E AS EMPRESAS DE AUDITORIA NO BRASIL

O mercado de auditoria no Brasil tem-se mostrado um dos mais promissores das próximas décadas. Hoje, no Brasil, o mercado de auditoria e consultoria movimenta cerca de US\$ 800 milhões por ano. A ampliação da demanda por serviços de auditoria e consultoria, principalmente por empresas reconhecidas internacionalmente, será possível graças ao aumento do número de empresas abertas no novo mercado lançado pela Bovespa, aumento da demanda pelos serviços complementares (lançamentos de ações e preparação dos balanços segundo normas internacionais) e a obrigatoriedade de apresentação de balanços também por empresas de capital fechado (segundo prevê o projeto de alteração da Lei No. 6.404/76).

Com a perspectiva de crescimento do setor, as empresas de auditoria nacionais estão se preparando para concorrerem com as empresas multinacionais através de aquisições de empresas menores ou associação com empresas estrangeiras, à exemplo da Trevisan que se associou à Grant Thornton Associados. É comum algumas empresas multinacionais contratarem serviços de auditoria para todo o conglomerado, não se restringindo apenas à sede nacional. Assim, empresas como a FORD Inc. escolhem uma empresa de auditoria para atuação em unidades de todo o mundo.

É importante ressaltar que as empresas de auditoria com atuação internacional têm faturamento superior às demais, entretanto, possuem custos mais elevados. Na disputa por novos serviços o custo tem se tornado uma variável importante, obrigando as empresas de auditoria adequarem seus custos aos nichos em que atuam.

De acordo com a amplitude de atuação, as empresas de auditoria podem ser agrupadas da seguinte forma:

- a) Internacional: Compreende empresas de grande porte com atuação em vários países. São elas: PriceWaterHouseCoopers, Ernst&Young, Andersen (antiga Arthur Andersen), Deloitte Touche Totmatsu e KPMG;
- b) Nacional: Corresponde as empresas de médio porte com atuação em um país. No Brasil temos como exemplo: Trevisan, BKR-Lopes e Machado Auditores, Boucinhas e Campos Auditores Independentes, Francisco Carvalho Auditores Independentes, Fernando Motta & Associados, Campliglia Bianchese & CIA Auditores, etc. (Algumas delas atuam na América latina); e
- c) Regional ou Local: São empresas de pequeno porte com atuação estadual ou em regiões do país.

Não há dúvida que o maior ativo das empresas de auditoria, assim como, de empresas de prestação de serviços profissionais em geral, é a capacidade e qualidade de seu corpo técnico. Esta característica especial faz com que sejam criados desafios específicos para os administradores destas empresas. Segundo SCHMENNER (1986, p.27), os desafios normalmente encontrados neste setor de atividade estão relacionados à intensidade de mão-de-obra (contratar e treinar profissionais, planejar a distribuição dos diferentes níveis técnicos aos trabalhos a serem desenvolvidos, administrar a distância dos clientes, etc.) e à alta interação com os clientes e personalização dos serviços (combate ao aumento de custos, manutenção da qualidade, respostas à intervenção do consumidor no processo, etc.).

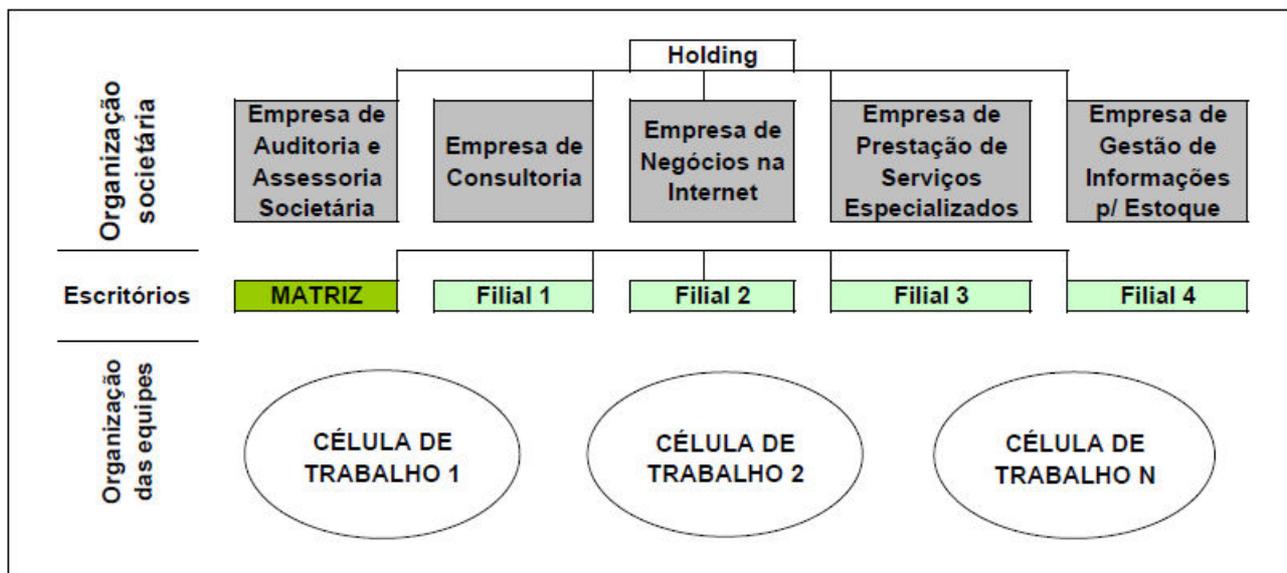
Normalmente as empresas de auditoria e seus clientes firmam um contrato onde está definido o serviço ou pacote de serviços a serem prestados e seu respectivo preço. As firmas de auditoria consideram a complexidade do trabalho, o tempo de conclusão, a qualidade do sistema de controle interno do cliente, entre outros fatores. Assim, os serviços prestados possuem características específicas e atendem às necessidades de cada cliente.

3. A EMPRESA PESQUISADA

Por solicitação do entrevistado não será citado o nome da empresa pesquisada. Esta firma de auditoria tem atuação nacional com escritórios em várias regiões do país e mais de 50 anos de experiência no setor. Também possui um parceiro internacional na área de auditoria para realização de trabalhos especiais.

Alguns dos serviços normalmente prestados são: auditoria de demonstrações contábeis (elaboração de laudos, relatórios e pareceres técnicos sobre as demonstrações contábeis), auditorias especiais (projetos de financiamento, demonstrações contábeis preparadas segundo princípios Norte Americanos, processos de privatização e de aquisição de empresas, processos de captação internacional, trabalhista e tributária), assessoria e consultoria tributária e societária, auditoria interna e serviços especiais (avaliação de empresas, implantação de sistemas de custos, perícia contábil e gestão de risco).

Apresenta-se abaixo o organograma da empresa:



As células de trabalho montadas para atender aos clientes são altamente flexíveis e multidisciplinares. Atualmente, a empresa possui uma carteira de clientes de aproximadamente 500 clientes entre empresas públicas e privadas de vários segmentos. O número de funcionários totaliza 350 distribuídos em seus 5 escritórios.

4. O SISTEMA DE CUSTOS

A empresa possui um sistema de custos implantado desde 1982. Anteriormente utilizava outros mecanismos de controle menos sofisticados. Atualmente, esse sistema é integrado com a contabilidade e outros sistemas de controle, tais como, planilha de controle de horas do profissional, controle de viagens, controle de xerox, etc. Entretanto, segundo o entrevistado, algumas modificações estão sendo realizadas no sistema de custos de modo a atender às novas necessidades da empresa.

O custo de manutenção desse sistema é baixo devido à reduzida estrutura da empresa, característica das empresas do mesmo setor e porte. O avanço tecnológico dos últimos tempos proporcionou a redução dos custos de armazenamento e processamento de informações, entretanto, foi realizada uma escolha das informações a serem processadas e guardadas segundo a relação entre os custos e benefícios esperados.

Em linhas gerais, a estrutura das empresas prestadoras de serviços é menos complexa que empresas industriais, assim, o processo de identificação e atribuição dos custos aos objetos de custos é relativamente mais simples.

4.1 Tipo de Custeio

O tipo de processo produtivo é um aspecto importante a ser considerado no desenho de um sistema de custo. Em geral, empresas de serviços que tenham processos operativos similares possuem algumas similaridades em seus sistemas de custos.

De um modo geral, pode-se classificar as empresas prestadoras de serviços em dois processos operativos, conforme exemplos* demonstrador a seguir:

PROCESSO CONTÍNUO	PROCESSO POR ORDEM
Bancos e Financeiras	Consultorias
Escolas	Auditorias
Hotéis e Hospitais	Agências de Publicidade
Empresas aéreas	Profissionais Liberais

Na empresa pesquisada o sistema de acumulação de custos é por ordem (serviço feito sob encomenda) atendendo aos requisitos especificados pelo cliente. Assim, existe pouca similaridade entre as diversas ordens. Adicionalmente, foi informado pelo entrevistado que o sistema de custos da empresa é elaborado como base o custo real.

Segundo HORNGREN, FOSTER e DATAR (2000, p;68), “*custo real pe o método de custeio que identifica ou aloca o custo de um objeto de custo utilizando a(s) taxa(s) real(is) de custo vezes a quantidade real do insumo ou critério de alocação*”. O mesmo autor, ressalta que alguns fatores podem dificultar a utilização do custeio real, entre eles: alguns custos são conhecidos apenas no final do período e, no caso da mão-de-obra, a quantidade de horas trabalhadas pode variar significativamente em função do número de dias úteis de cada mês, bem como, da demanda dos clientes.

Quanto a modalidade de custeio (custeio por absorção ou variável) nas empresas prestadoras de serviços não há diferença face a inexistência de estoques.

4.2 Objetivos do Sistema de Custo

A definição do objetivo do sistema de custos é fundamental para a modelagem do sistema. Estes objetivos estão diretamente ligados ao processo de tomada de decisões e serão utilizados na definição de quais custos acompanhar e na forma de sua acumulação.

Na empresa pesquisada os objetivos definidos pela administração para o sistema de custo implantado são: lançamento e determinação dos preços de novos produtos, avaliação da performance dos administradores, avaliação de desempenho (comparação com outras empresas) e redução de custos, nesta ordem.

O entrevistado manifestou claramente a importância do sistema de custos no auxílio à avaliação da rentabilidade dos projetos e precificação destes, com base na comparação com trabalhos similares anteriormente realizados.

Adicionalmente, foi relatado que o sistema de custos instalado está atendendo apenas parcialmente aos objetivos pretendidos, deste modo, adaptações estão sendo realizadas segundo as novas necessidades da empresa, conforme palavras do próprio entrevistado transcritas a seguir:

“No presente momento, o sistema de custos está sendo reformulado no que tange aos conceitos, de modo a demonstrar a rentabilidade com ótica de carteira de clientes. Isto ocorre com o intuito de auxiliar o administrador a tomar decisões relacionadas ao acompanhamento e escolha dos clientes.”

Em linhas gerais, o sistema de custos em empresas de serviços pode ajudar em três objetivos:

- a) Apurar o resultado da empresa;
- b) Controlar a eficácia e eficiência da organização e de seus centros de responsabilidades;
- c) Tomar decisões que facilitem a manutenção e a melhoria contínua da posição estratégica da empresa.

No primeiro objetivo, entende-se que é uma tarefa relativamente fácil para as empresas de auditoria pelo simples fato da não existência de estoques. Segundo DEARDEN (1978, p.4), a distinção entre custo do período e custo do produto não têm nenhuma relevância para a empresa de serviços. Assim, na apuração do resultado todos os custos são custos do período porque não existem estoques a serem avaliados.

Quanto ao controle, segundo objetivo, DEARDEN (1978, p.4), afirma que a maioria dos sistemas de controle de custos utiliza o custo padrão¹, e que esta técnica não é adequada para a maioria das empresas de serviços. Algumas características das empresas prestadoras de serviços dificultam a utilização de custos padrão em seu sistema de custeamento.

A empresa analisada não utiliza o custeio padrão. O controle limita-se a avaliação da performance através da comparação dos resultados e horas realizadas e planejadas.

Por fim, terceiro objetivo, o sistema de custos pode auxiliar o processo de tomada de decisões e facilitar a manutenção e a melhoria contínua da posição estratégica da empresa. Aqui, pode-se

incluir decisões do tipo: formulação de estratégias gerais, planejamento de curto prazo, decisões de alocação de recursos com ênfase no produto e no cliente (análise da rentabilidade), introdução de novos serviços, eliminação de serviços atuais, entrada em novos mercados, aumento ou diminuição de preços, etc.

Para a tomada de decisão é mais aconselhável não se distribuir os custos comuns², isto é, aqueles que não são claramente identificáveis aos clientes e serviços. Segundo DEARDEN (1978, p.9), para este objetivo é importante segregar os custos relevantes para tomada de decisão, neste caso, apenas os custos exclusivos do cliente ou serviço.

Para a empresa pesquisada a análise da rentabilidade é a principal aplicação. Busca-se apurar os custos por clientes e serviços para análise da rentabilidade e formação de preços. Assim, quando da determinação do custo do contrato de auditoria os custos da estrutura não são distribuídos aos clientes de modo a evitar criar subsídios entre os clientes.

4.3 Objetos de Custos

A acumulação de custos é feita segundo alguns objetos de custos determinados conforme os objetivos estabelecidos. Segundo HORNGREN, FOSTER e DATAR (2000, p. 19), o objeto de custo é qualquer coisa para qual se deseja uma mensuração separada de custo. Entende-se que os objetos de custos consomem os recursos.

Os principais objetos de custos utilizados pela empresa na acumulação dos custos são:

- a) Departamentos (Auditoria, Consultoria e Impostos);
- b) Escritórios (Matriz e Filiais);
- c) Clientes (Contratos); e
- d) Serviços.

Cabe ressaltar que, a empresa pesquisada não realiza o custeamento de suas atividades, já que este, segundo o entrevistado, não atende plenamente os objetivos traçados pela direção geral da empresa.

A utilização de departamentos e escritórios como centros de custos tem sido realizado de modo a caracterizar a responsabilidade dos administradores e facilitar o controle dos custos.

Os tipos de serviços controlados na empresa são: auditoria de balanço (com parecer), impostos, serviços especiais e consultoria.

4.4 Itens Custos

Os principais tipos de custos da empresa pesquisada são:

- a) Pessoal (salários, encargos sociais e bonificações);
- b) Viagem (passagens, hospedagens e diárias);
- c) Treinamento;
- d) Impostos s/ faturamento e prestação de serviços;
- e) Manutenção dos escritórios:
 - Aluguel ou depreciação do imóvel;
 - Água, luz, seguros, IPTU, etc;
 - Material de escritório;
 - Telefonemas, fax e fotocópias;
 - Arquivamento e guarda dos documentos; e
 - Taxa da associação internacional.

Em linhas gerais estes itens de custos são comuns em todas as empresas de auditoria variando apenas sua representatividade no total.

4.5 Custos de Pessoal

Não há dúvida que os custos de pessoal são os mais representativos e controlados nas empresas de auditoria. Na empresa pesquisada o custo de pessoal representa aproximadamente 70% do custo total.

¹ Custo padrão pode ser entendido como o valor que a empresa fixa como meta para o próximo período considerando as deficiências aceitáveis no processo de prestação do serviço.

² Os custos comuns (conjuntos) são considerados os custos que não seriam eliminados caso se deixasse de prestar um determinado de serviço.

As empresas de auditoria utilizam sistemas de controle de horas dos empregados para mensurar os custos de determinados objetos de custos. Na empresa pesquisada o controle de horas trabalhadas é realizado quinzenalmente, onde cada auditor anota o consumo das horas discriminando o **departamento** a que está lotado, a **filial** a que pertence, o código do **cliente** o qual está prestando o serviço e o **tipo de serviço** executado. Neste controle também há espaço para apontamento das horas destinadas às atividades de promoção, publicações e pesquisa, treinamento, férias e feriados, disponibilidade no escritório e banco de horas (horas extras). Estas horas são consideradas atividades do departamento, isto é, suporte à auditoria.

A empresa classifica seus profissionais em auditores sócios-diretores, diretores, gerentes, supervisores, seniores, assistentes, auxiliares e juniores onde cada grupo possui responsabilidade e remuneração diferentes.

Na alocação direta dos custos de pessoal aos objetos de custos são consideradas as horas trabalhadas e a remuneração média por tipo de profissional. No cálculo do valor da hora trabalhada são considerados os custos de salários, encargos sociais e bonificações os quais são distribuídos diretamente pela quantidade de horas úteis disponíveis no período.

No sistema de custos da empresa pesquisada também são registradas as horas previamente contratadas (planejadas) às quais são confrontadas com as horas executadas de modo a se controlar possíveis ineficiências na prestação do serviço ou mesmo erros no planejamento.

Adicionalmente, também são controlados os custos de pessoal proveniente da prestação de serviços dos parceiros internacionais. Este é computado separadamente para fins de custeio do cliente que recebeu o serviço especializado.

4.6 Classificação dos Custos

A empresa pesquisada classifica seus custos em diretos e indiretos. Para efetuar esta classificação foram analisados a viabilidade econômica da medição dos custos para o objeto de custo selecionado segundo os objetivos pretendidos. Nesta empresa os custos indiretos são pouco representativos e homogêneos, assim, optou-se pela não distribuição dos custos indiretos aos objetos de custos.

Em linhas gerais, os itens de custos estão relacionados aos objetos de custos da seguinte forma na empresa analisada:

Objeto de Custo	Item de custo			
	Pessoal	Viagem	Treinamento e Mat. De Escritório	Outros
Escritório	Direto	Direto	Direto	Direto
Departamento	Direto	Direto	Direto	Indireto
Cliente	Direto	Direto	Indireto	Indireto
Serviço	Direto	Indireto	Indireto	Indireto

Nota-se que a classificação entre custos diretos e indiretos alterar-se segundo o objeto de custos analisado.

Em linhas gerais, os custos diretos são mais fáceis de controlar e medir, enquanto os custos indiretos requerem métodos mais sofisticados. Normalmente, os custos indiretos são apropriados segundo alguma relação de causalidade já que não podem ser identificados com o objeto de custo de maneira economicamente viável.

HORNGREN, FOSTER e DATAR (2000, p. 103) afirmam que se os gerentes desejam produzir registros mais precisos dos custos individualizados das ordens de serviço visando à análise de rentabilidade, assim, a apropriação direta é preferível, uma vez que o rateio não produz qualquer ajuste relevante nos registros de custos individuais.

As possíveis razões para não se realizar o rateio dos custos indiretos, são:

- a) os custos indiretos são imateriais; ou

- b) evitar possíveis arbitrariedades na distribuição aos objetos de custos, comprometendo a tomada de decisão.

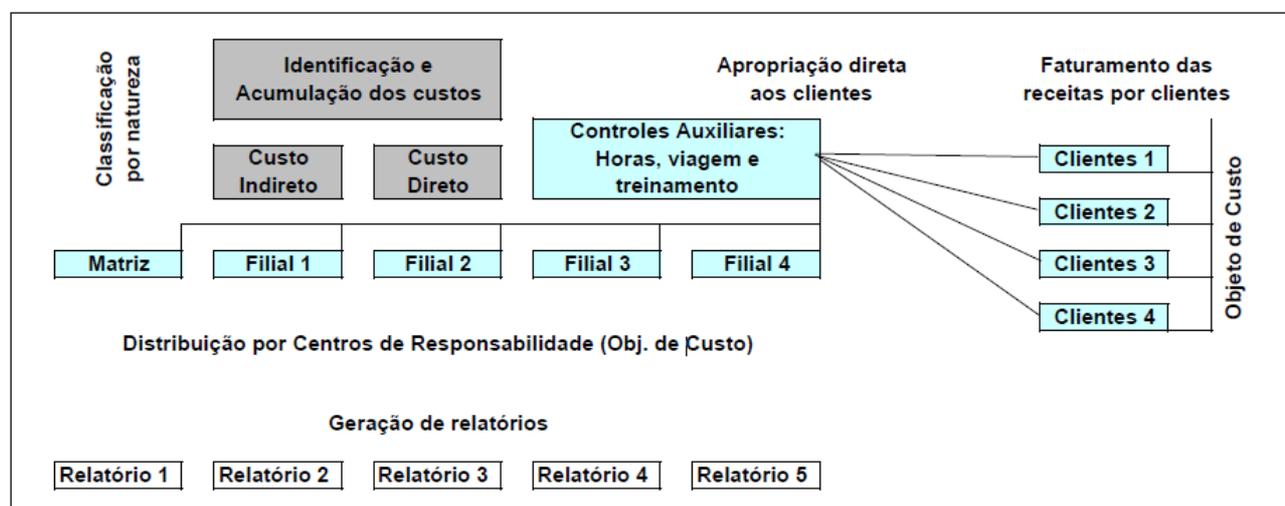
4.7 Bases de Apropriação e Rateio

Apresenta-se abaixo um resumo dos critérios utilizados para distribuição dos custos diretos na empresa pesquisada:

Item de custo	Apropriação Direta
Pessoal	Horas trabalhadas
Viagem	Requisições do gerente
Treinamento	Requisições do departamento
Material de escritório	Requisições do departamento
Manutenção do escritório	Controles contábeis

4.8 Fluxo de Distribuição dos Custos

O fluxo abaixo representa de forma simplificada o processo de distribuição dos custos da empresa pesquisada (apenas no departamento de auditoria).



Quando o objeto de custo é o escritório (matriz e filiais) o custo indireto é praticamente inexistente, enquanto no caso dos clientes e serviços, como objeto de custo, o custo indireto não é significativo. Cabe lembrar que não há nenhum tipo de rateio dos custos indiretos aos objetos de custos.

4.9 Modelo de Relatório

Segundo o relatado pelo entrevistado os relatórios de acompanhamento utilizados pela empresa possuem os seguintes formatos:

- a) Informações sobre o consumo de horas dos clientes e serviços*:

Horas	Cliente 1	Cliente 2	Cliente 3	Atribuídos	Não Atribuídas	Total
Meses anteriores	0	0	0	0	0	0
Do mês	0	0	0	0	0	0
Total consumido	0	0	0	0	0	0
Previstas	0	0	0	0	0	0

*Adaptado do Boletim IOB No. 22/2000, p. 9.

As horas não atribuídas são detalhadas à parte em outro relatório que demonstra as horas utilizadas em promoção, publicações e pesquisa, treinamento, férias e feriados, disponibilidade no escritório e banco de horas.

b) Apuração do resultado mensal e acumulado por cliente *:

	Cliente 1	Cliente 2	Cliente 3	Atribuídos	Não Atribuídas	Total
Receita Líquida	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Custo de Pessoal	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Margem Bruta	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Custos Atribuídos						
Viagens	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Margem Líquida	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Custos da Estrutura						
Treinamento					0,0	0,0
Mat. De Escr.					0,0	0,0
Aluguéis					0,0	0,0
Seguros					0,0	0,0
Água, Luz					0,0	0,0
Outros					0,0	0,0
Resultado	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

*Adaptado do Boletim IOB No. 22/2000, p. 16.

Neste relatório, os custos da estrutura não são atribuídos de modo a evitar distorção nos resultados produzidos por cada cliente.

Também são gerados três relatórios adicionais detalhando os resultados dos serviços prestados para cada cliente, o resultado global de cada tipo de serviço prestado e o resultado por escritório. Neste último há apropriação direta dos custos da estrutura.

5. CONCLUSÃO

Os sistemas de custos nas empresas prestadoras de serviços de auditoria são mais necessários no contexto competitivo atual. O conhecimento, controle e administração dos custos tornam-se a cada dia mais importantes.

Neste artigo foi apresentado alguns aspectos relevantes dos sistemas de custos destinados às empresas deste setor, bem como, conhecer o funcionamento geral de um sistema de custos de uma empresa de auditoria brasileira. Verifica-se como a empresa analisada trata seus custos segundo os objetivos por ela determinados.

O entendimento dos fatores que levam ao desenvolvimento e utilização de um sistema de custos em empresas de serviços facilitará a criação e aperfeiçoamento de metodologias próprias para este tipo de empresa, bem como, desenvolvimento da ciência contábil como um todo.

6. BIBLIOGRAFIA

_____. *A contabilidade de custos nas empresas de prestação de serviços (1ª parte)*. Boletim IOB. Temática Contábil e Balanços. Bol. 21/2000. p. 1-9

_____. *A contabilidade de custos nas empresas de prestação de serviços (2ª parte e última parte)*. Boletim IOB. Temática Contábil e Balanços. Bol. 22/2000. p. 7-11

_____. *Auditorias e Consultorias*. Relatório Gazeta Mercantil. Sexta-Feira, 27 de abril de 2001.

DARDEN, John. *A contabilidade de custos chega às indústrias de serviços*. Harvard Business Review. V.56. No. 5, p. 132-140, Set/Out 1978.

HORNGREN, Charles T., FOSTER, George, DATAR, Srikant M. Datar. *Contabilidade de Custos*. Ed. LTC. Rio de Janeiro-RJ. 9ª Ed. 2000.

SCHMENNER, Roger W. *How Can Service Business Survive and Prosper?*. Duke University. Sloan Management Review. Spring 1986. p. 21-32.